

Viktorii Vovk, PhD (Narodowy Uniwersytet Gospodarki Wodnej i Wykorzystania Zasobów Naturalnych, m. Równe), **Beata Konieczna, mgr** (Uniwersytet Gdański, m. Gdańsk)

SPOSOBY USTALENIA WYNIKU FINANSOWEGO BRUTTO

Artykuł poświęcony badaniu metodologicznego podejścia do kształtowania wyników finansowych w Polsce. W artykule stwierdzono, że wynik finansowy może być ustalony według jednego z dwóch wariantów: kalkulacyjnego lub porównawczego. Różnica pomiędzy nimi polega tylko na tym, w jaki sposób ustala się wynik ze sprzedaży produktów. Wariant kalkulacyjny stosują przedsiębiorstwa, które prowadzą ewidencję kosztów działalności operacyjnej tylko w układzie funkcjonalnym lub jednocześnie w układzie funkcjonalnym i rodzajowym. Natomiast porównawczy wariant ustalania wyniku finansowego stosują te przedsiębiorstwa, które prowadzą ewidencję kosztów działalności operacyjnej tylko w układzie rodzajowym lub jednocześnie w układzie rodzajowym i funkcjonalnym. W związku z tym każdy z wariantów wybranych przez jednostkę gospodarczą powinien być koniecznie określony w zasadach (polityce) rachunkowości.

Słowa kluczowe: wynik finansowy; zyski i straty; działalność operacyjna; sposoby prezentacji rachunku zysków i strat; rachunkowość.

Polska Ustawa o Rachunkowości nie zawiera wielu informacji dotyczących zasad, według których powinno się ustalać wynik finansowy. Znacznie więcej uwagi poświęca się innym zagadnieniom jak np. zasobom czy wycenom aktywów bądź pasywów [9, S. 147].

W rachunkowości ustalenie wyniku finansowego oraz jego prezentacja to jedne z najważniejszych celów ewidencji księgowej [7]. Każda działalność skutkująca powstaniem kosztu i przychodu ma też odzwierciedlenie w wyniku finansowym ustalonym na dzień zamknięcia ksiąg, w tym w wyniku zakończenia roku obrotowego [10]. Wynik finansowy może też być obliczany na potrzeby przedsiębiorstwa w ciągu roku.

Proces polegający na ustaleniu wyniku finansowego jest kilkuetapowy i wymagający uwzględnienia kilku zasad rachunkowości. Są nimi przede wszystkim:

1. Zasada memoriałowa – przyporządkowuje do danego okresu sprawozdawczego lub obrachunkowego tylko te przychody, zyski i straty, które tego okresu dotyczą. Efekty transakcji i zdarzeń gospodarczych są ujmowane w rachunkowości w momencie ich zajścia a nie w momencie wystąpienia przepływów pieniężnych z tego tytułu.

2. Zasada kasowa – polega za zaliczeniu do przychodów danego okresu tylko tych przychodów, które wystąpiły jako wynik rzeczywistego wpływu środków pieniężnych do kasy lub na rachunek bankowy przedsiębiorstwa. To samo dotyczy poniesionych kosztów, a więc ujmowania w księgach danego okresu sprawozdawczego tylko tych kosztów, które są związane z rzeczywistą wypłatą środków pieniężnych (np. z kasy, z banku). Zasada ta ma charakter anachroniczny i jest czasami stosowana w niektórych przepisach podatkowych nie ma natomiast zastosowania przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych [6, S. 82].

3. Zasada istotności – polega na wyborze rozwiązań dopuszczalnych przez ustawę przy dostosowaniu ich do potrzeb przedsiębiorstwa. Należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich operacji gospodarczych istotnych dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa. Z zasadą istotności wiąże się zasada indywidualnej wyceny i zakazu kompensat.

4. Zasada ciągłości – polega na tym, że przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, przeprowadzając w kolejnych latach obrotowych identycznego grupowania operacji na kontach stosując takie same zasady wyceny aktywów i pasywów, jednakowy sposób mierzenia wyniku finansowego oraz identyczne układy informacji w sprawozdaniach finansowych. Zasada ta umożliwia porównanie informacji przedstawionych w sprawozdaniach finansowych za kolejne lata.

5. Zasada rzetelności – wyraża się w tym, że jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

Ustawa o Rachunkowości definiuje koszty i straty jako zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodne wartości. Ma to miejsce w postaci zmniejszenia wartości aktywów lub zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw. Natomiast przychody i zyski określa się jako uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, co następuje w postaci zwiększenia wartości aktywów lub zmniejszenia wartości zobowiązań. W tym przypadku zastosowanie ma metoda statystyczna, którą dobiera się w taki sposób, aby pozwalała ona na obliczenie wyników cząstkowych [13, S. 28].

Metoda księgową ustalania wyniku finansowego polega na

przebiegowaniu obrotów i sald kont wynikowych na jedno konto ("wynik finansowy").

Wynik finansowy może być ustalony według jednego z dwóch wariantów:

1. Wariantu kalkulacyjnego.
2. Wariantu porównawczego [4, S. 48].

Wariant kalkulacyjny stosują przedsiębiorstwa, które prowadzą ewidencję kosztów działalności operacyjnej tylko w układzie funkcjonalnym lub jednocześnie w układzie funkcjonalnym i rodzajowym. Z kolei w swej polityce rachunkowości wskazały kalkulacyjny wariant ustalania wyniku finansowego.

Porównawczy wariant ustalania wyniku finansowego stosują te przedsiębiorstwa, które prowadzą ewidencję kosztów działalności operacyjnej tylko w układzie rodzajowym lub jednocześnie w układzie rodzajowym i funkcjonalnym. Wariant porównawczy różni się od omówionego wcześniej wariantu kalkulacyjnego tylko sposobem ustalania wyniku ze sprzedaży produktów, w pozostałych segmentach procedura wygląda identycznie. Aby ustalić wynik ze sprzedaży porównuje się w danym okresie przychody ze sprzedaży z kosztami rodzajowymi. Ustalenie wyniku finansowego w przypadku wariantu porównawczego może mieć miejsce przy założeniu, że przedsiębiorstwo prowadzi ewidencję kosztów w układzie rodzajowym.

Wariant kalkulacyjny i porównawczy znajduje odzwierciedlenie w postaci rachunku zysków i strat.

Rachunek zysków i strat to sprawozdanie porównujące przychody i koszty sporządzone za dany okres. Jego celem jest dostarczenie użytkownikom sprawozdania informacji o wynikach działalności jednostki. Rachunek zysków i strat jest podzielony na następujące segmenty:

1. Podstawowa działalność operacyjna.
2. Pozostała działalność operacyjna.
3. Działalność finansowa.
4. Podatek dochodowy.

Podstawowa działalność operacyjna związana jest z uzyskanymi przychodami i poniesionymi kosztami w toku statutowej działalności jednostki. Pozostała działalność operacyjna to koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki.

Działalność finansowa stanowi porównanie przychodów finansowych z kosztami finansowymi poniesionymi w danym okresie sprawozdawczym.

Wynik brutto to wynik jaki jednostka osiągnęła w toku swej działalności w bieżącym okresie. Od wyniku brutto jest odejmowany podatek dochodowy.

Zysk (strata) netto stanowi element łączący rachunek zysków i strat z bilansem [2, S. 345]. Wynik jednostki, czyli osiągnięty zysk lub poniesiona strata jest wykazywany w bilansie w kapitałach własnych jako zysk/strata netto.

Sposoby sporządzania rachunku zysków i strat mogą być różne. Zależą one przede wszystkim od:

1. Formy prezentacji poszczególnych pozycji.
2. Przekrojów ujawniania informacji o kosztach.

Biorąc pod uwagę powyższe kryteria, można wyróżnić odmienne sposoby prezentacji rachunku zysków i strat, którym odpowiadają:

1. Metoda brutto.
2. Metoda netto.
3. Metoda mieszana.

Metoda brutto polega na ujmowaniu w rachunku zysków i strat pierwotnych kwot osiągniętych przychodów i zysków oraz poniesionych w związku z nimi kosztów. Główną zaletą metody brutto jest możliwość uzyskania informacji o kwotach tych wielkości, które wyznaczają wynik finansowy. Dzięki temu metoda brutto stwarza warunki dla określenia wpływu na wynik finansowy podstawowych czynników, przychodów i zysku oraz kosztów i strat [14, S. 129].

Metoda netto polega na wykazywaniu w rachunku zysków i strat osiągniętych zysków lub poniesionych strat z poszczególnych rodzajów działalności, transakcji czy zdarzeń. Stosując tę metodę nie wykazuje się pierwotnych kwot przez co rachunek zysków i strat ukazuje jedynie w sposób syntetyczny rezultaty działalności jednostki gospodarczej, nie ukazuje się natomiast informacji o czynnikach, które spowodowały ukształtowanie się wyników finansowych [11; 12].

Metoda mieszana jest kompromisowym rozwiązaniem dotyczącym sporządzania rachunku zysków i strat, który łączy zalety metod brutto i netto [3, S. 349].

Poszczególne pozycje rachunku zysków i strat mogą być przedstawione w dwóch różnych układach, którymi są:

1. Układ poziomy, przyjmujący postać dwustronnego zestawienia rachunkowego, po jednej stronie którego prezentuje się koszty dotyczące poszczególnych rodzajów działalności, zaś po drugiej stronie przychody osiągnięte z poszczególnych rodzajów działalności.

2. Układ pionowy, w postaci jednostronnego zestawienia rachunkowego, w którym do każdego rodzaju działalności osiągniętym przychodom przeciwstawia się poniesione w celu ich uzyskania koszty a jednocześnie ustala się cząstkowy wynik finansowy.

Istnieją dwa sposoby ewidencyjnego ustalenia wyniku finansowego przedsiębiorstwa. Są nimi:

1. Wariant porównawczy.

2. Wariant kalkulacyjny [1, S. 169-196; 10, S. 258].

Układ rodzajowy kosztów wykorzystywany jest w wariacie porównawczym rachunku zysków i strat. Posiada mniejszy zakres informacyjny o kształtowaniu się kosztów niż wariant kalkulacyjny. W układzie rodzajowym kosztów wyszczególnia się koszty:

1. Amortyzacji.
2. Zużycia materiałów i energii.
3. Usług obcych.
4. Podatków i opłat.
5. Wynagrodzeń.
6. Ubezpieczeń społecznych i innych narzutów na wynagrodzenia.
7. Pozostałych kosztów rodzajowych.

Koszty amortyzacji obejmują odpisy amortyzacyjne aktywów trwałych zgodnie z zasadami i wysokością ustalonymi w planie amortyzacji zatwierdzonym przez kierownika jednostki [8].

Do kosztów zużycia materiałów i energii są zaliczane koszty:

1. Materiałów podstawowych, pomocniczych, gospodarczych, biurowych, reklamowych.
2. Opakowań.
3. Materiałów budowlanych i części zamiennych.
4. Paliw gazowych, płynnych, stałych.
5. Energii elektrycznej i ciepłej.
6. Ciepłej i zimnej wody.

Usługi obce dotyczą nakładów poniesionych na koszty usług świadczonych przez inne jednostki i obejmują m.in. usługi transportowe, remontowe, budowlane, dzierżawy, najmu, tączności. W tej pozycji są zawarte również koszty doradztwa, prowadzenia ksiąg rachunkowych, usług handlowych, biurowych oraz opłat i prowizji bankowych.

Podatki i opłaty dotyczą świadczeń na rzecz budżetów samorządowego lub państwowego o ile ich wysokość nie podlega odliczeniu (lub zwolnieniu) od innych kwot podatkowych np. podatek VAT). Zalicza się do nich podatki: akcyzowy, od nieruchomości, od środków transportowych, lokalne, VAT naliczony niepodlegający zwrotowi bezpośredniemu lub rozliczeniu z podatkiem VAT należnym oraz opłaty urzędowe.

Wynagrodzenia pracownicze obejmują kwoty wynagrodzeń brutto. Wynikają one z umów o pracę bądź umów cywilnoprawnych.

Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia zawierają takie pozycje jak:

1. Składki z tytułu ubezpieczeń społecznych obciążające pracodawcę.
2. Składki na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń

Pracowniczych, Fundusz Emerytur Pomostowych.

3. Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych bądź wypłacanych tzw. wczasów pod gruszą.

4. Świadczenia związane z bezpieczeństwem i higieną pracy.

5. Szkolenia pracowników.

6. Ubezpieczenia osobowe pracowników.

Pozostałe koszty rodzajowe obejmują te pozycje kosztów, które nie ujęto we wcześniejszych grupach. Są to przede wszystkim koszty: podróży służbowych, reklamy i reprezentacji, ubezpieczenia majątkowego czy też składek na rzecz organizacji do których przynależność podmiotu gospodarczego jest obowiązkowa.

Kalkulacyjny rachunek zysków i strat charakteryzuje się tym, że są w nim wyszczególnione koszty wytworzenia produktów sprzedawanych oraz koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu. Układ kalkulacyjny rachunku zysków i strat przedstawia koszty w podziale na:

1. Koszty wytworzenia wyrobów sprzedanych.

2. Koszty ogólnego zarządu.

3. Koszty sprzedaży.

Koszt wytworzenia wyrobów sprzedanych obejmuje wartość sprzedanych wyrobów. Określa się ją na podstawie kosztu wytworzenia, który obejmuje koszty bezpośrednie oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich.

Koszty ogólnego zarządu to koszty związane z kierowaniem i obsługą jednostki jako całości. Koszty te obejmują:

1. Wynagrodzenia kierownictwa i administracji przedsiębiorstwa oraz świadczenia na ich rzecz.

2. Koszty łączności.

3. Koszty reprezentacji i reklamy.

4. Podatki i opłaty niezwiązane z działalnością podstawową bądź pomocniczą.

Koszty sprzedaży to koszty związane ze zbytem. Zalicza się do nich:

1. Koszty załadunku, rozładunku, transportu.

2. Koszty ubezpieczenia na czas trwania transportu.

3. Koszty opakowań wysyłkowych.

4. Koszty napraw gwarancyjnych.

5. Koszty utrzymywania stoisk na targach i wystawach.

Przychody z pozostałej działalności operacyjnej w rachunku zysków i strat obejmują: zyski ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, otrzymane dotacje oraz inne przychody operacyjne. Wynik na zbyciu niefinansowych aktywów trwałych jest ustalany w rachunku zysków i strat w pozycji strat lub zysku w ramach działalności

gospodarczej. Zysk występuje w sytuacji, jeżeli różnica między wartością sprzedaży a odpowiednimi kosztami jest większa od zera. Strata występuje w sytuacji odwrotnej. Dotacje ujmowane w rachunku zysków i strat obejmują zarówno świadczenia podmiotów jak i świadczenia celowe udzielone przedsiębiorstwu w formie odpłatnej przez inne podmioty gospodarcze, fundusze celowe samorządowe, państwowe bądź międzynarodowe.

Do innych przychodów operacyjnych zalicza się m.in. korekty odpisów aktualizujących wartości aktywów innych niż finansowe oraz otrzymane przez jednostkę gospodarczą kary, grzywny bądź odszkodowania.

Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych występuje, jeżeli wartość danego składnika aktywów jest wyższa od sumy jego wartości ujętej w księgach oraz kosztu jego zbycia. Zysk występuje w sytuacji odwrotnej.

Inne koszty operacyjne obejmują koszty związane z:

1. Działalnością socjalną.
2. Odpisami aktualizującymi wartość należności przedawnionych, umorzonych i nieściągalnych [5].
3. Utworzeniem rezerw z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi.
4. Zapłaconymi karami, odszkodowaniami i grzywnami.
5. Przekazaniem, w tym w drodze darowizny, aktywów innych niż finansowe.

Działalność finansowa obejmuje przychody i koszty związane z realizacją polityki finansowej w przedsiębiorstwie. Obejmują one przede wszystkim:

1. Dywidendy i udziały w zyskach.
2. Odsetki.
3. Zyski ze zbycia inwestycji w aktywa finansowe.
4. Aktualizację wartości inwestycji w aktywa finansowe powodującą ich wzrost.
5. Inne przychody finansowe.

Przychody z dywidend obejmują wszelkie otrzymane przez jednostkę dywidendy. Przychody z tytułu odsetek obejmują naliczone odsetki od udzielonych pożyczek i wierzytelności własnych. W pozycji tej ujmowane są także przychody z tytułu odsetek za zwłokę oraz odsetki z tytułu korzystania z kont bankowych. Zysk ze zbycia inwestycji jest wykazywany zgodnie z zasadami obowiązującymi w działalności operacyjnej, czyli w wartości netto. Jest on więc różnicą między uzyskanymi przychodami z inwestycji a wartością inwestycji

wykazywaną w aktywach przedsiębiorstwa. Aktualizacja wartości finansowych oznacza zmiany w wycenie aktywów finansowych. Za wartość dodatnią uznaje się aktualizację powodującą wzrost wartości dotychczasowych ewidencjonowanych w księgach. Wartość ujemną jest jej spadek.

Koszty finansowe obejmują:

1. Odsetki.
2. Straty ze zbycia inwestycji w aktywa finansowe.
3. Aktualizację wartości inwestycji w aktywa finansowe powodujące ich spadek.
4. Inne koszty finansowe.

W pozycji odsetki są ujmowane wszystkie naliczone odsetki od zobowiązań przedsiębiorstwa. Skutkiem aktualizacji wartości inwestycji jest spadek wartości inwestycji według wartości ujętych w tych księgach. Zarówno w przychodach jak i w kosztach finansowych są ujmowane zmiany rachunków i uzyskiwane środki pieniężne w walucie obcej wynikające z zastosowania różnic kursowych. Jeśli skutkuje to wzrostem wartości wykorzystanych w bilansie przedsiębiorstwa (należności lub środków pieniężnych w walucie obcej) bądź spadkiem wartości zobowiązań, to podmiot wykazuje przychody. W innych przypadkach występuje koszt.

W ostatniej części rachunku zysków i strat są ujmowane:

1. Zysk (strata) brutto.
2. Podatek dochodowy, w tym odroczony podatek dochodowy.
3. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku.
4. Zysk (strata) netto.

Wysokość podatku dochodowego jest ustalana na podstawie obowiązkowych przepisów podatkowych. Podstawą do jego wyliczenia nie jest zysk brutto, lecz podstawa opodatkowania. Podstawą do ustalenia wysokości podatku dochodowego odroczonego są różnice przejściowe między wartością księgową oraz wartością podatkową aktywów i zobowiązań. Zysk netto to, w ujęciu zastosowanym w rachunku zysków i strat, różnica pomiędzy zyskiem brutto a podatkiem dochodowym, przy czym należy uwzględnić ewentualne pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku.

1. Ciesielczyk T., Stępniewski J. *Management opérationnel et comptabilité. Nouvelles avancées du management* / L. Marco (dir.). Paris : Editions Harmattan, 2005. S. 169–196. **2.** Kister A. *Elementy rachunku kosztów jakości. Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi* / T. Kiziukiewicz (red.). Szczecin : Zeszyty Naukowe nr 464, Prace Katedry Rachunkowości nr 27, 2007. S. 341–352. **3.** Kister A. *Metody kosztowe wspomagające zarządzanie jakością. Annales UMCS. Sectio H.* 2007. S. 347–356. **4.** Kister A.

Raportowanie zorientowane na wartość przedsiębiorstwa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2009. No 51. S. 47–56. **5.** Michalczyk L. Metodyka ustalania wysokości wybranych zobowiązań przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie*. 2008. No 1 (4). S. 47–70. **6.** Michalczyk L. Relacja wybranych segmentów prawa bilansowego z prawem podatkowym. *Pieniądze i Więź*. 2012. No 3 (56). S. 78–87. **7.** Michalczyk L. Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa. Warszawa: Wyd. Wolters Kluwer, 2013. 104 s. **8.** Michalczyk L. Rola umorzenia aktywów trwałych w powstaniu różnic wyniku finansowego. *Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie*. Nr 2 (1/2007). S. 83–103. **9.** Michalczyk L. Wysokość wyniku finansowego przedsiębiorstw w świetle polskiego prawa bilansowego, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, R. 74, z. 1/2012. **10.** Stępniewski J. Comptabilité, intelligence artificielle et imputations comptables des micro-données, [in:] eds. E. Archambault, O. Arkhipoff, *Nouveaux aspects de la comptabilité nationale*, Ed. Economica, Paris 1988. S. 256–273. **11.** Stępniewski J., Suid S. Le rôle du conseil d'administration et gestion des résultat. *La Revue des Sciences de Gestion*, Nr 3-4 (243-244), Paris, 2010. S. 35–45. **12.** Stępniewski J., Suid S. Indépendance du Conseil d'Administration et gestion des Résultats, [in :] *La Comptabilité, Le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité*, Actes du Congrès de l'AFC, mai 2008, CREGEM, France CD Rom, Halsh 3-00525985. **13.** Stępniewski J. Principes de la comptabilité événementielle vers un robot comptable, Masson, Paris, 1987. **14.** Vovk V. Method of enterprises cash flow analysis: the Ukrainian experience. *Annales. Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*. Vol. XLVII, 4. Sectio H. 2013. P. 125–134.

REFERENCES:

1. Ciesielczyk T., Stępniewski J. Management opérationnel et comptabilité. *Nouvelles avancées du management* / L. Marco (dir.). Paris : Editions Harmattan, 2005. S. 169–196. **2.** Kister A. Elementy rachunku kosztów jakości. *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi* / T. Kiziukiewicz (red.). Szczecin: Zeszyty Naukowe nr 464, Prace Katedry Rachunkowości nr 27, 2007. S. 341–352. **3.** Kister A. Metody kosztowe wspomagające zarządzanie jakością. *Annales UMCS. Sectio H*. 2007. S. 347–356. **4.** Kister A. Raportowanie zorientowane na wartość przedsiębiorstwa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2009. No 51. S. 47–56. **5.** Michalczyk L. Metodyka ustalania wysokości wybranych zobowiązań przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie*. 2008. No 1 (4). S. 47–70. **6.** Michalczyk L. Relacja wybranych segmentów prawa bilansowego z prawem podatkowym. *Pieniądze i Więź*. 2012. No 3 (56). S. 78–87. **7.** Michalczyk L. Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa. Warszawa: Wyd. Wolters Kluwer, 2013. 104 s. **8.** Michalczyk L. Rola umorzenia aktywów trwałych w powstaniu różnic wyniku finansowego. *Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie*. Nr 2 (1/2007). S. 83–103. **9.** Michalczyk L.

Wysokość wyniku finansowego przedsiębiorstw w świetle polskiego prawa bilansowego, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, R. 74, z. 1/2012. **10.** Stępniewski J. Comptabilité, intelligence artificielle et imputations comptables des micro-données, [in:] eds. E. Archambault, O. Arkhipoff, *Nouveaux aspects de la comptabilité nationale*, Ed. Economica, Paris, 1988. S. 256–273. **11.** Stępniewski J., Suid S. Le rôle du conseil d'administration et gestion des résultat. *La Revue des Sciences de Gestion*, Nr 3-4 (243-244), Paris 2010. S. 35–45. **12.** Stępniewski J., Suid S. Indépendance du Conseil d'Administration et gestion des Résultats, [in :] *La Comptabilité, Le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité*, Actes du Congrès de l'AFC, mai 2008, CREGEM, France CD Rom, Halsh 3-00525985. **13.** Stępniewski J. *Principes de la comptabilité événementielle vers un robot comptable*, Masson, Paris, 1987. **14.** Vovk V. Method of enterprises cash flow analysis: the Ukrainian experience. *Annales. Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*. Vol. XLVII, 4. Sectio H. 2013. P. 125–134.

Vovk V. M., Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Profesor
(National University of Water and Environmental Engineering, Rivne),
Konieczna B., Senior Student (University of Gdansk, Gdansk)

METHODS OF DETERMINING THE GROSS FINANCIAL RESULT

The paper is devoted to the study of methodological approaches to formation of financial results in Poland. It was established that the financial result can be determined according to one of two variants: calculating or comparative. The difference between them is only in how the result from the sale of products is determined. The calculating variant is used by the companies that keep account of operational expenses only on expenses by their function or simultaneously on expenses by their function and on expenses by their nature. While the comparative variant is used by those companies which keep account of operational expenses only on expenses by their nature or simultaneously on expenses by their nature and on expenses by their function. Thus any of the variants chosen by the enterprise necessarily should be reflected in the order on accounting policy.

Keywords: financial result; profits and losses; operating activities; methods of profit and loss account presentation; accounting.

Вовк В. М., к.е.н, доцент (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне), **Конєчна Б., студентка** (Гданський університет, м. Гданськ)

МЕТОДИ ВИЗНАЧЕННЯ ВАЛОВОГО ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ

Фінансовий результат для будь-якого підприємства є досить важливим показником, оскільки виступає в якості основного джерела фінансування його фінансово-господарської діяльності. Від його розміру залежить рівень платоспроможності підприємства, ефективності його діяльності, можливості економічного розвитку, а також підвищення рівня конкурентоспроможності. Актуальність теми дослідження підсилюється і тим фактом, що від розміру одержаного підприємством прибутку залежать такі важливі показники як рівень оплати праці працівників, динаміка надходження коштів до бюджетів різних рівнів, насиченість ринку продукцією тощо.

Дана стаття присвячена дослідженню методичних підходів до формування фінансових результатів у Польщі. Автори стверджують, що у польському Законі «Про бухгалтерський облік» наведено недостатньо інформації про визначення фінансових результатів діяльності підприємства; даний нормативний акт лише наводить визначення доходів і витрат. Зазначене послужило підґрунтям для подальшого дослідження.

У статті було встановлено, що фінансовий результат може бути визначений за одним з двох варіантів: калькуляційним або порівняльним. Різниця між ними лише в тому, як визначається результат від продажу продукції. При калькуляційному варіанті визначення фінансового результату використовується компаніями, які ведуть облік операційних витрат тільки за витратами діяльності або одночасно за витратами діяльності та за елементами витрат. Тоді як порівняльний варіант використовується тими компаніями, які ведуть облік операційних витрат тільки за елементами витрат або одночасно за елементами витрат і за витратами діяльності. При цьому будь-який із обраних підприємством варіантів обов'язково має відобразитися у наказі про облікову політику.

Зазначені підходи використовуються при формуванні показників Звіту про прибутки і збитки, в котрому до уваги беруться 4 ключові складові елементи: основна операційна діяльність підприємства, інша операційна діяльність підприємства, фінансова діяльність та податок на доходи.

Ключові слова: фінансовий результат; прибутки і збитки; операційна діяльність; методи представлення звіту про прибутки і збитки; бухгалтерський облік.